

Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)
Bacharelado em Ciências Contábeis

Eric do Nascimento Lamounier

A UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS NO CONTEXTO DA
NOVA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Brasília, DF

2015

Professor Doutor Ivan Marques de Toledo Camargo
Reitor da Universidade de Brasília

Professora Doutora Sônia Nair Bão
Vice-reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Roberto de Goés Ellery Júnior
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Doutor Rodrigo de Souza Gonçalves
Coordenador de Pós-Graduação do curso Ciências Contábeis

Professor Doutor José Antônio de França
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis

Professora Doutora Diana Vaz de Lima
Coordenadora de Graduação do curso de Ciências Contábeis – diurno

Professor Doutor Marcelo Driemeyer
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - noturno

Eric do Nascimento Lamounier

A UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS NO CONTEXTO DA
NOVA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia)
apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis
e Atuariais da Universidade de Brasília, como
requisito parcial à conclusão da disciplina Pesquisa
em Ciências Contábeis e consequente obtenção do
grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof. Dra. Diana Vaz de Lima

Brasília

2015

A UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS NO CONTEXTO DA NOVA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

RESUMO

O presente trabalho teve como objetivo analisar como são utilizadas as informações orçamentárias no contexto da nova contabilidade aplicada ao Setor Público, a partir da revisão bibliográfica e normativa sobre o tema e da aplicação de questionário de pesquisa estruturado para contabilistas e gestores municipais responsáveis pela elaboração dos balanços públicos e demonstrativos fiscais. Os achados do estudo mostram que a maior parte dos respondentes tem dificuldades em distinguir o “mundo orçamentário” do “mundo patrimonial”, pois não consegue identificar concomitantemente os critérios que caracterizam a existência da receita orçamentária e da despesa orçamentária, e nem o momento (receita, arrecadação; despesa, empenho) em que seus valores devem ser reconhecidos. Os dados também mostraram que mais de 60% dos Municípios brasileiros já adotaram o PCASP, e que para registrar as informações de natureza orçamentária vem sendo adotado um plano de contas com maior detalhamento de contas. Quanto as dificuldades na utilização das informações orçamentárias para preenchimento dos demonstrativos e balanços públicos, as maiores dificuldades referem-se ao preenchimento do SIOPS e do SIOPE, o que pode gerar prejuízos nas políticas públicas de saúde e educação, dado o risco de erros de mensuração nos valores informados nesses demonstrativos.

Palavras-Chave: Informações Orçamentárias. Contabilidade Pública. Padrões Internacionais.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Características dos Balanços da Lei 4.320.....	12
Tabela 2 – Características dos Anexos do RREO.....	14
Tabela 3 – Características dos anexos do RGF.....	16
Tabela 4 – Universo e amostra da pesquisa dos Municípios por Estado.....	18
Tabela 5 – Nível de relevância dos papéis das informações orçamentárias.....	27
Tabela 6 – Relação entre informações preenchidas e dificuldade média de preenchimento dos balanços da Lei 4.320/64.....	29
Tabela 7 – Relação entre informações preenchidas e dificuldade média de preenchimento dos demonstrativos do RREO.....	31
Tabela 8 – Relação entre informações preenchidas e dificuldade média de preenchimento dos anexos do RGF.....	32
Tabela 9 – Relação entre informações preenchidas e dificuldade média de preenchimento dos demonstrativos.....	33

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Número de municípios da amostra e da população por Estado.....	21
Gráfico 2 – Respostas dos Municípios quanto as características das receitas orçamentárias.....	22
Gráfico 3 - Respostas dos Municípios quanto as características das despesas orçamentárias.....	22
Gráfico 4 – Proporções das respostas recebidas para o momento da receita orçamentária.....	23
Gráfico 5 - Proporções das respostas recebidas para o momento da despesa orçamentária.....	24
Gráfico 6 – Proporções de acertos e erros para ambos os momentos de reconhecimento (receita e despesa)	24
Gráfico 7 – Nível de implantação do PCASP nos municípios.....	25

Gráfico 8 – Registro das informações orçamentárias nos Municípios.....	26
Gráfico 9 – Municípios com dificuldades de preenchimento por demonstrativo.....	28
Gráfico 10 – Dificuldade de preenchimento por balanço da Lei 4.320/64.....	28
Gráfico 11 - Dificuldade de preenchimento por demonstrativos do RREO.....	30
Gráfico 12 - Dificuldade de preenchimento por anexos do RGF.....	32

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	6
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	8
2.1 Aspectos conceituais e legais do Orçamento Público	8
2.2 Critérios de Reconhecimento da Receita e da Despesa Orçamentária.....	10
2.3 As Informações Orçamentárias nos Balanços Públicos e Demonstrativos Fiscais 11	
2.3.1 As Informações Orçamentárias nos Balanços da Lei 4.320.....	12
2.3.2 As Informações Orçamentárias no Relatório Resumido da Execução Orçamentário (RREO)	13
2.3.3 As Informações Orçamentárias no Relatório de Gestão Fiscal (RGF).....	15
3. METODOLOGIA.....	17
3.1. Enquadramento Metodológico.....	17
3.2. Universo e Amostra da Pesquisa.....	18
3.3. Coleta dos Dados	19
3.3.1. Instrumento de coleta: o questionário	19
3.3.2. A disponibilização eletrônica	20
4 RESULTADOS E ANÁLISES	21
4.1 Perfil dos Respondentes	21
4.2 Caracterização da Receita Orçamentária e da Despesa Orçamentária.....	21
4.3 Reconhecimento da Receita Orçamentária e da Despesa Orçamentária.....	24
4.4 Implantação do PCASP e registro do detalhamento da execução orçamentária... 25	
4.5 Papel das informações orçamentárias	27

4.6 Demonstrativos que os municípios têm mais dificuldades de preenchimento.....	28
4.7 Dificuldade de preenchimento dos balanços da Lei 4.320/64.....	29
4.8 Dificuldade de preenchimento dos demonstrativos do RREO.....	30
4.9 Dificuldade de preenchimento dos anexos do RGF.....	32
4.10 Relação geral entre a dificuldade de preenchimento dos demonstrativos e as informações requeridas	34
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	35

1. INTRODUÇÃO

De acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, a receita e a despesa orçamentárias assumem, na Administração Pública, fundamental importância, pois representam o montante que o Estado se apropria da sociedade por intermédio da tributação e a sua contrapartida aos cidadãos por meio da geração de bens e serviços (MCASP, 2014).

Ao apresentar um conjunto de orientações estratégicas para o desenvolvimento da contabilidade pública brasileira, o Conselho Federal de Contabilidade – CFC apresenta que as boas práticas de governança exigem a implantação e constante aperfeiçoamento dos sistemas organizacionais no âmbito do Setor Público, entre eles os relacionados ao planejamento e orçamento (CFC, 2007).

Apesar de apresentar que a elaboração das normas parte do princípio de que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público não deve se limitar a questões orçamentárias e legais, uma vez que o processo de controle do patrimônio público deve partir do estudo dos fenômenos e transações que o afetam, o CFC reconhece que a contabilidade pública, como processo gerador de informações, deve oferecer aos usuários os resultados alcançados e o diagnóstico detalhado da situação orçamentária das entidades públicas (CFC, 2007).

A própria STN comenta que o conhecimento dos aspectos relacionados à receita orçamentária e à despesa orçamentária no âmbito do Setor Público, principalmente diante da Lei de Responsabilidade Fiscal, é de suma importância, pois contribui para a transparência das contas públicas e para o fornecimento de informações de melhor qualidade aos diversos usuários, especialmente por intermédio do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF) (MCASP, 2014).

O fato é que a cultura orçamentária tem permeado a contabilidade pública brasileira desde a edição da Lei 4.320/1964, inclusive, influenciando o regime contábil até então adotado (MONTEIRO, 2012; CRUVINEL e LIMA, 2010; HADDAD e MOTA, 2010).

Com o advento do processo de convergência aos padrões contábeis internacionais, vem se apresentando a necessidade de que conceitos, regras e procedimentos relativos aos atos e fatos orçamentários sejam relacionados com a contabilidade, por meio do estabelecimento de padrões a serem observados pela

Administração Pública, no que se refere à receita orçamentária e à despesa orçamentária, suas classificações, destinações e registros, de modo a permitir a evidenciação e a consolidação das contas públicas nacionais (MCASP, 2014).

Diante do exposto, considerando que além do registro dos fatos ligados à execução orçamentária deve-se proceder à evidenciação dos fatos ligados à administração financeira e patrimonial, de maneira que as informações contábeis permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros de determinado exercício, o presente estudo traz a seguinte questão de pesquisa: *como são utilizadas as informações orçamentárias no contexto da nova contabilidade aplicada ao Setor Público?*

Portanto, o presente estudo tem como objetivo analisar como são utilizadas as informações orçamentárias no contexto da nova contabilidade aplicada ao Setor Público. Para tratar a questão de pesquisa foi efetuada revisão bibliográfica e normativa sobre a utilização das informações orçamentárias no âmbito da Administração Pública brasileira, e aplicado questionário fechado aos contabilistas e gestores municipais responsáveis pela elaboração dos balanços públicos e demonstrativos fiscais.

Além desta introdução, a presente pesquisa apresenta mais 4 Seções. Na Seção 2, é apresentado o referencial teórico e normativo sobre o tema. A metodologia é apresentada na Seção 3. Já Seção 4 tem-se os resultados obtidos na pesquisa aplicada. Por fim, as considerações finais são apresentadas na Seção 5, seguidas das referências utilizadas.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Aspectos conceituais e legais do Orçamento Público

O orçamento público pode ser conceituado, atualmente, como o ato administrativo revestido de força legal que estabelece um conjunto de ações a serem realizadas, durante um período de tempo determinado, estimando o montante das fontes de recursos a serem arrecadados e fixando o montante dos recursos a serem aplicados por eles na consecução dos seus programas de trabalho (MOTA, 2009).

Segundo Giacomoni (2010) o orçamento público caracteriza-se por possuir um amplo conjunto de aspectos: político, jurídico, contábil, econômico etc. No âmbito político, Morgado (2011) explica que a elaboração dos orçamentos segue procedimentos maciçamente políticos tanto na elaboração das propostas quanto quando esta são submetidas ao parlamento, onde são submetidas a um intenso processo político capaz de reduzir ou aumentar os valores das iniciativas de gasto, bem como de criar outras. Habckost (1991, p.75) salienta que o orçamento “é um instrumento de controle do Poder Legislativo sobre o Poder Executivo, na forma constitucional”.

Quanto ao aspecto jurídico, Hassad e Mota (2010) explicam que o orçamento público é um documento que dá autorização para se receber e se gastar recursos financeiros, e por se tratar de recursos públicos, essa aplicação deve estar prevista em lei. Para Slomski (2003), o orçamento é uma lei de iniciativa do Poder Executivo que estabelece as políticas públicas para o exercício a que se referir.

Já em relação ao aspecto contábil, segundo Morgado (2011), são as classificações das receitas e despesas públicas que fornecem importantes informações para diversos tipos de análises gerenciais e para a efetivação de vários mecanismos de controle da despesa pública. O autor afirma que essas classificações, conjuntamente com os sistemas uniformizados, são ferramentas essenciais para que seja dada a devida transparência dos gastos públicos. Burkhead (1971, p.91) resume: “a classificação é a chave estrutural para a organização consciente e racional do orçamento do Governo”.

Finalmente, quanto ao aspecto econômico, de acordo com Giacomoni (2010), a partir da década de 30, com a doutrina keynesiana, o orçamento público passou a ser sistematicamente utilizado como instrumento da política fiscal do governo, com vistas à estabilização do nível de atividade da economia.

No Brasil, o orçamento público tem como principais bases legais a Constituição Federal, a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e a Lei nº 101, de 4 de maio de 2000.

(MONTEIRO, 2012; MORGADO, 2011; GIACOMONI, 2010; LIMA; CASTRO, 2009). A própria Carta Magna estabeleceu, em seu art. 165, § 9º, normas para a gestão financeira e patrimonial da Administração Pública direta e indireta, bem como condições para instituição e funcionamento dos fundos. Esse dispositivo, segundo Lima e Castro (2009), recepcionou, parcialmente, sob a ordem constitucional, a Lei nº 4.320/64.

Na visão da STN, a lei 4320/64 representou um importante marco na construção de uma administração financeira e contábil sólida no país, uma vez que estabelecia importantes regras para propiciar o equilíbrio das finanças públicas no país (MCASP, 2014). A partir daí o orçamento adquiriu tanta relevância, que passou a sobrepor as informações patrimoniais:

O orçamento ganhou tanta importância com a lei nº 4.320/64 que as normas para o registro contábeis e as demonstrações contábeis previstas por essa lei, que vigem até hoje, propiciam interpretações muito voltadas para os conceitos orçamentários, em detrimento da evidenciação dos aspectos patrimoniais (MCASP, 2014).

Já a Lei nº 101/00, mais conhecida como lei de responsabilidade fiscal, é outra referência legal do Orçamento. A Lei, que regulamenta o inciso I da Constituição Federal de 1988, contempla as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal (LIMA; CASTRO, 2009). Com o intuito de propiciar o equilíbrio das finanças públicas e instituir instrumentos de transparência da gestão fiscal, a lei estabelece para a Federação, direta e indiretamente, limites de dívida consolidada, garantias, operações de crédito, restos a pagar, despesas de pessoal e etc.

Com o passar dos anos, outros regulamentos que tratam sobre o orçamento público foram sendo publicados e também podem ser tidos como bases legais. Alguns exemplos são: A Portaria nº 42/99, que atualiza a discriminação da despesa por funções de que trata a lei 4320/64 e estabelece conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais e dá outras providências e a Portaria nº 163/2001, que, entre outras deliberações, estabelece classificações de receitas e despesas a ser utilizadas por todos os entes da federação, visando a consolidação das contas públicas.

Finalmente, anualmente é publicado o Manual Técnico de Orçamento – MTO, com o intuito de aprimorar constantemente os processos orçamentários e a legislação aplicada (MTO, 2014). O manual é elaborado pela Secretaria de Orçamento Federal–

SOF e publicado todos os anos no início do processo de elaboração da proposta orçamentária.

2.2 Critérios de Reconhecimento da Receita e da Despesa Orçamentária

As receitas orçamentárias são disponibilidades de recursos financeiros que ingressam durante o exercício e constituem elemento novo para o patrimônio público. (MCASP, 2014). Instrumento por meio do qual se viabiliza a execução das políticas públicas, a receita orçamentária é fonte de recursos utilizada pelo Estado em programas e ações cuja finalidade precípua é atender às necessidades públicas e demandas da sociedade (MTO, 2014).

Já as despesas orçamentárias são o conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para o funcionamento e manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade (MCASP, 2014). Além disso, segundo o manual, elas dependem de autorização legislativa, na forma de consignação de dotação orçamentária, para serem efetivadas.

O registro da receita orçamentária e da despesa orçamentária se dá com base no art. 35 da lei 4320/1964, o qual estabelece que "*Pertencem ao exercício financeiro: I - as receitas nêle arrecadadas; II - as despesas nêle legalmente empenhadas*". Durante anos, esse registro ficou sendo reconhecido como regime contábil misto (CRUVINEL e LIMA, 2010).

De acordo com Monteiro (2012), o legislador optou por considerar a despesa no momento em que é feito o compromisso de realização do pagamento, representado pelo empenho.

Com relação à receita, optou-se por ser considerada na sua arrecadação, ou seja, no momento da entrega dos recursos devidos ao Tesouro Nacional pelos contribuintes ou devedores aos agentes arrecadadores ou instituições financeiras autorizadas pelo Ente (MTO, 2014). Monteiro comenta (2012), portanto, que o reconhecimento da receita orçamentária ocorre efetivamente antes do ingresso dos recursos financeiros na conta única do Tesouro Nacional, o que é realizado no estágio do "recolhimento".

Segundo o MCASP (2014), o estabelecido no art. 35 da Lei nº 4.320/1964 refere-se ao regime orçamentário e não ao regime contábil (patrimonial) aplicável ao setor público para reconhecimento de ativos e passivos.

Dessa forma, o MCASP orienta que, em razão do novo ambiente contábil, além do registro dos fatos ligados à execução orçamentária, é exigido a evidenciação dos fatos da execução financeira e patrimonial, exigindo que os fatos modificativos sejam levados à conta de resultado e que as informações contábeis permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros de determinado exercício.

A partir disso, como o advento do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP para o registro dos atos e fatos orçamentários e patrimoniais, as informações orçamentárias deixaram de ser registradas por categorias econômicas (SIOPS, 2015). No novo plano de contas atualmente vigente, foram reservadas apenas as Classes 5 “Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento” e 6 “Controles da Execução do Planejamento e Orçamento”, cujo papéis é registrar processar e evidenciar os fatos relacionados ao planejamento e execução orçamentária (MCASP, 2014).

Uma alternativa dada pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) foi a utilização do PCASP Estendido, de adoção Facultativa, para o registro das informações orçamentárias, que na prática passou a contar com mais dois níveis de contas para o registro das transações governamentais. Entretanto, no PCASP Estendido também não há o desdobramento das receitas e despesas orçamentárias por categoria econômica.

2.3As Informações Orçamentárias nos Balanços Públicos e Demonstrativos Fiscais

Segundo o disposto no MCASP (2014), a Contabilidade Aplicada ao Setor Público tem como objetivo fornecer aos seus usuários informações sobre os resultados alcançados e outros dados de natureza orçamentária, econômica, patrimonial e financeira das entidades do Setor Público, em apoio ao processo de tomada de decisão, à adequação de contas, à transparência da gestão fiscal e à instrumentalização do controle social.

Para Menezes e Peter (2012), o orçamento constituiu um importante instrumento de transparência, uma vez que diminui a assimetria de informações entre aqueles que governam e aqueles que são governados. De acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal, a transparência é o mecanismo que viabiliza que a sociedade possa tomar conhecimento das contas e ações governamentais. Por fim, Neto et al. (2007) acreditam ainda que iniciativas de transparência na Administração Pública constituem uma política de gestão responsável que favorece o exercício da cidadania

pela população. Dessa forma, os entes públicos, a respeito do princípio da transparência e da publicidade, dever dar:

[...] divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos. (LRF, 2000)

Além disso, estão incluídos, na prestação de contas anuais, os demonstrativos contábeis relacionados na Lei nº 4.320/1964, quais sejam Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais, bem como os relatórios estipulados nas seções III e IV da Lei Complementar nº 101/00, respectivamente, Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e Relatório de Gestão Fiscal (RGF) (MENESES; PETER, 2012). Muitos desses demonstrativos necessitam, para os seus preenchimentos, informações de natureza orçamentária.

2.3.1 As Informações Orçamentárias nos Balanços da Lei 4.320

As Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público– DCASP são compostas pelas demonstrações enumeradas pela Lei nº 4.320/1964, pelas demonstrações exigidas pela NBC T 16. 6 – Demonstrações Contábeis e pelas demonstrações exigidas pela Lei Complementar nº 101/2000 (MCASP, 2014).

Na Tabela 1, pode-se constatar o grau de utilização das informações orçamentárias para o preenchimento de cada balanço. Essa análise se deu a partir das instruções de preenchimento apresentadas na Parte V do MCASP, que trata das DCASP. Foram consideradas informações orçamentárias aquelas relativas às classes de contas 5 –Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento e 6 –Controles da Execução do Planejamento e Orçamento (MCASP, 2014).

Tabela 3 – Características dos Balanços da Lei 4.320.

Balanços	Função	Composição	Preenchido com informações orçamentárias?
Balanço Orçamentário	Evidencia as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas.	a) Quadro Principal,	Totalmente
		b) Quadro da Execução dos Restos a Pagar não processados	Totalmente
		c) Quadro da Execução dos Restos a Pagar Processados.	Totalmente
Balanço Financeiro	Demonstra a receita e despesa orçamentárias conjugados com os	Demonstrativo único	Parcialmente

	saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.		
Balanço Patrimonial	Evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública bem como os atos potenciais.	a) Quadro Principal;	Não necessita
		b) Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes;	Minoritariamente
		c) Quadro das Contas de Compensação (controle) e	Não necessita
		d) Quadro do Superávit/ Déficit Financeiro.	Não necessita
Demonstração das Variações Patrimoniais	Evidencia as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indica o resultado patrimonial do exercício.	Demonstrativo único	Não necessita
Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)	Permite a análise da capacidade de a entidade gerar caixa, e equivalentes de caixa e da utilização de recursos próprios e de terceiro em suas atividades.	a) Quadro Principal;	Não necessita
		b) Quadro de Receitas Derivadas e Originárias;	Não necessita
		c) Quadro de Transferências Recebidas e Concedidas;	Não necessita
		d) Quadro de Desembolsos de Pessoal e Demais Despesas por Função e	Não necessita
		e) Quadro de Juros e Encargos da Dívida.	Não necessita
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	Demonstra a evolução do patrimônio líquido da entidade.	Demonstrativo único.	Não necessita

Fonte: elaboração própria.

2.3.2 As Informações Orçamentárias no Relatório Resumido da Execução Orçamentário (RREO)

No entendimento de Resende et al. (2014), o Relatório Resumido da Execução Orçamentária– RREO é um conjunto de demonstrativos que dá amplas informações aos Poderes Executivo, Legislativo e à sociedade sobre a execução orçamentária e sua provisão, servindo com isso de instrumento de transparência na Administração Pública à medida que evidencia a sociedade informações relevantes sobre a arrecadação e os gastos governamentais, facilitando a atuação dos controles interno e externo.

A Tabela 2 mostra as funções de cada anexo, bem como o a sua dependência por informações orçamentárias para que seja preenchida corretamente. A análise do grau de utilização das informações orçamentárias no preenchimento de cada Anexo foi realizada através da consulta da Parte III do Manual de Demonstrativos Fiscais, que trata das instruções de preenchimento do Demonstrativo em questão. Em seguida, foram consideradas informações orçamentárias que poderiam ser obtidas através das contas 5 e 6 do PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.

Tabela 4 – Características dos Anexos do RREO

Anexos	Função	Preenchido com informações orçamentárias?
Anexo 1 - Balanço Orçamentário	Demonstrar as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas.	Totalmente
Anexo 2 - Demonstrativo da Execução das despesas por função /Subfunção.	Informar os valores das despesas públicas discriminadas por função/subfunção.	Totalmente
Anexo 3 - Demonstrativo da Receita Corrente Líquida	Apresentar a apuração da Receita Corrente Líquida – RCL no mês em referência, sua evolução nos últimos doze meses e a previsão de seu desempenho no exercício.	Majoritariamente
Anexo 4 - Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias	Conter informações sobre as receitas e despesas previdenciárias.	Totalmente
Anexo 5 - Demonstrativo do Resultado Nominal	Apurar o Resultado Nominal e medir a evolução da Dívida Fiscal Líquida no período.	Parcialmente
Anexo 6 - Demonstrativo do Resultado Primário	Apurar o resultado primário realizado pelo ente nobimestre, com vistas a avaliar a necessidade de medidas adicionais para cumprimento da meta estabelecida no Anexo de Metas Fiscais.	Totalmente
Anexo 7 - Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão	Dar transparência às informações sobre a execução dos restos a pagar inscritos por Poder/Órgão.	Totalmente
Anexo 8 - Demonstrativo das Receitas e Despesas Com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino	Demonstrar e avaliar o cumprimento dos limites mínimos de aplicação em MDE.	Totalmente
Anexo 9 - Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital	Demonstrar o cumprimento da Regra de Ouro, ou seja, a vedação constitucional da realização de receitas das	Totalmente

	operações de crédito excedentes ao montante das despesas de capital	
Anexo 10 - Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime de Previdência	Dar transparência à projeção atuarial do regime de previdência no longo prazo.	Totalmente
Anexo 11 - Demonstrativo da receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos	Dar transparência à destinação dos recursos obtidos com a alienação de ativos, com vistas à preservação do patrimônio público.	Majoritariamente
Anexo 12 - Demonstrativos das Receitas e Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde	Dar transparência e comprovar o cumprimento da aplicação dos recursos mínimos nas ações e serviços públicos de saúde.	Majoritariamente
Anexo 13 - Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas.	Dar transparência ao cumprimento do limite das despesas derivadas das parcerias público-privadas em relação à receita corrente líquida.	Parcialmente
Anexo 14 - Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária	Evidenciar de forma simplificada, e em um único demonstrativo, as informações dos anexos anteriores.	Majoritariamente

Fonte: elaboração própria.

Registre-se que os anexos 8 e 12 do RREO merecem atenção, uma vez que são elaborados a partir das informações orçamentárias informadas pelos entes através de dois importantes sistemas, o Sistema de Informações sobre Orçamento Público em Saúde (SIOPS) e o Sistema de Informações sobre Orçamento Público em Educação (SIOPE).

De acordo com os manuais desses Sistemas, o SIOPE e o SIOPS são os responsáveis pela coleta, recuperação, processamento, armazenamento, organização e disponibilização de dados e informações referentes aos orçamentos públicos da saúde e educação, respectivamente. A partir das informações apresentadas nos anexos 8 e 12 do RREO, é que é comprovado o atendimento ou não da aplicação mínima da receita resultante de impostos estaduais na manutenção e desenvolvimento do ensino e nas ações e serviços públicos de saúde, como estabelecido na LRF.

2.3.3 As Informações Orçamentárias no Relatório de Gestão Fiscal (RGF)

O Relatório de Gestão Fiscal, instituído pela LRF, tem como objetivo controlar, monitorar e dar publicidade ao cumprimento dos entes federativos, dos limites

estabelecidos pela LRF: Despesas com Pessoal, Dívida Consolidada Líquida, Concessão de Garantias e Contratação de Operações de Crédito.

Na Tabela 3, é possível verificar o grau de utilização das informações orçamentárias para o preenchimento de cada anexo. Além disso, a Tabela mostra a função de cada parte do relatório. A análise do grau de utilização das informações orçamentárias em cada anexo foi feita através da revisão da Parte IV do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF, 2014). Assim, como realizado para o RREO, foram consideradas orçamentárias aquelas informações que poderiam ser obtidas através das contas de classes 5 e 6 do PCASP.

Tabela 3 – Características dos anexos do RGF.

Anexo	Função	Preenchido com informações orçamentárias?
Anexo 1 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal	Dar transparência da despesa com pessoal de cada um dos Poderes e órgãos quanto à adequação aos limites de que trata a LRF.	Majoritariamente
Anexo 2 – Demonstrativo da Dívida Consolidada	Dar transparência das obrigações contraídas pelos entes da Federação e verificar os limites de endividamento de que trata a legislação	Minoritariamente
Anexo 3 – Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores	Assegurar a transparência das garantias oferecidas a terceiros por Ente da Federação e verificar os limites de que trata a LRF.	Minoritariamente
Anexo 4 – Demonstrativo das Operações de Crédito	Assegurar a transparência das operações de crédito efetuadas pelo Ente da Federação e a verificar os limites de que trata a LRF e as Resoluções do Senado Federal.	Minoritariamente
Anexos 5 – Demonstrativo da disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar	Apresentar informações sobre a disponibilidade de caixa bruta, as obrigações financeiras e a disponibilidade de caixa líquida para cada recurso vinculado.	Parcialmente
Anexos 6 – Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal	Facilitar o acompanhamento e a verificação de suas informações, para fins de transparência.	Minoritariamente

Fonte: elaboração própria.

É importante ressaltar que ao contrário do RREO, o RGF deverá ser preenchido majoritariamente com informações patrimoniais. Entretanto, vários demonstrativos do

RGF pedem informações da Receita Corrente Líquida, cujo cálculo é oriundo de dados orçamentários.

3. METODOLOGIA

3.1. Enquadramento Metodológico

Objetivando analisar sobre a utilização das informações orçamentários no contexto da nova contabilidade aplicada ao setor público, foi utilizado uma abordagem qualitativa. Segundo Fonseca (2002), os resultados desse tipo pesquisa podem ser quantificados e podem ser considerados, quando utilizado uma amostra suficientemente grande, representativos para toda uma população alvo da pesquisa. Os dados são analisados com apoio da Estatística ou outras técnicas matemáticas (DALFOVO et al. 2008). Além disso, conforme Diehl (2004), a pesquisa quantitativa objetiva resultados que evitem possíveis distorções de análise e interpretação, possibilitando uma maior margem de segurança.

Já quanto os objetivos, a pesquisa é exploratória, que, segundo Vergara (2009) é realizada em áreas na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado. Além disso, a sua natureza de sondagem não comporta hipóteses que, todavia, poderão surgir durante ou ao final da pesquisa. Na mesma linha, Alyrio (2008) afirma que a pesquisa é caracterizada pela existência de poucos dados disponíveis, em que se procura aprofundar e apurar ideias e a construção de hipóteses.

Finalmente, quanto aos procedimentos o estudo se caracteriza como uma pesquisa *survey*. A pesquisa *survey* pode ser referida como sendo a obtenção de dados ou informações sobre as características ou as opiniões de determinado grupo de pessoas, uma amostra representante de uma população-alvo, utilizando um questionário como instrumento de pesquisa (FONSECA, 2002). Gerhard e Silveira (2009) acreditam que o agrupamento desses dados em tabelas possibilita um conhecimento direto da realidade.

3.2. Universo e Amostra da Pesquisa

O universo desta pesquisa é composto por todos os municípios brasileiros. De acordo com a última atualização, realizada no dia 18 de janeiro de 2015, no sítio eletrônico da Secretaria de Relações Institucionais, órgão da Presidência da República responsável pela interlocução desta com os Municípios, o total dessa população era de 5569 municípios. Devido a inviabilidade de se obter dados de toda população, foi realizado um cálculo amostral para determinar o número mínimo de elementos que a amostra do estudo deveria apresentar, conforme Equação 1, com base em Santos (2015).

Equação 1

$$n = \frac{N \cdot Z^2 \cdot p(1-p)}{Z^2 \cdot p(1-p) + e^2(N-1)}$$

Em que: n é o número de indivíduos da amostra que será calculada; Z é a variável normal padronizada associada ao nível de confiança que, neste caso, foi de 99%; p é a verdadeira probabilidade do evento; N é a população investigada; e , E representa a margem de erro amostral, que neste estudo foi 5%. Feito o cálculo, a quantidade mínima de elementos que deveria compor a amostra foi de um total de 593 Municípios.

Por conseguinte, com o auxílio da Confederação Nacional de Municípios, entidade municipalista cuja atuação é voltada à representação político-institucional dos municípios junto ao Governo Federal, ao Congresso Nacional e ao fortalecimento da gestão municipal, o questionário foi disponibilizado eletronicamente. Com o final do prazo de disponibilização, foram contadas 646 respostas. Dentre estas, 50 respostas precisaram ser descartadas, por apresentar vícios, como grande parte do questionário não preenchido. Dessa forma, a amostra válida contou com 596 respostas, número superior do que calculado a partir da Equação 1, representando 10,70% do universo da pesquisa, como pode ser observado na tabela 4.

Tabela 4 – Universo e amostra da pesquisa dos Municípios por Estado.

Estados	População	Amostra	%
AC	22	2	9,09%
AL	102	4	3,92%
AM	62	2	3,23%
AP	16	0	0,00%

BA	417	42	10,07%
CE	184	13	7,07%
ES	78	9	11,54%
GO	246	12	4,88%
MA	217	9	4,15%
MG	853	86	10,08%
MS	79	14	17,72%
MT	141	11	7,80%
PA	144	7	4,86%
PB	223	4	1,79%
PE	185	5	2,70%
PI	224	7	3,13%
PR	399	83	20,80%
RJ	92	6	6,52%
RN	167	17	10,18%
RO	52	9	17,31%
RR	15	0	0,00%
RS	497	83	16,70%
SC	295	47	15,93%
SE	75	3	4,00%
SP	645	106	16,43%
TO	139	15	10,79%
Total	5569	596	10,70%

Fonte: elaboração própria

Conforme a Tabela 4, apenas os Estados de Roraima e Amapá não tiveram municípios respondentes. Entretanto esse fato pode ser explicado pela quantidade reduzida de municípios pertencentes a esses dois Estados. A amostra contemplou todas as regiões.

3.3. Coleta dos Dados

3.3.1. Instrumento de coleta: o questionário

Para a realização da coleta de dados, foi elaborado questionário estruturado de 13 perguntas. Estas, por sua vez, podem ser divididas em quatro partes: (i) questões para a identificação do Município; (ii) questões sobre o conhecimento do profissional sobre a receita orçamentária e despesa orçamentária; (iii) questões sobre as informações orçamentárias e o processo de convergência da contabilidade aos padrões internacionais no município; e, (iv) questões sobre o grau de dificuldade dos contadores no preenchimento dos balanços e demonstrativos fiscais.

A primeira parte, sobre identificação do município, contava apenas com duas perguntas. Uma solicitando a identificação do nome do Município relacionado com o preenchimento dos balanços e demonstrativos fiscais. A segunda, pedia a unidade

federativa – UF em que se localizava o município, sendo disponibilizada uma lista de UF com possíveis respostas para que fosse selecionada apenas uma opção.

Já a segunda parte da pesquisa foi estruturada com quatro perguntas, e tinha como objetivo identificar o grau de conhecimento do respondente sobre os conceitos e momentos de reconhecimento das receitas orçamentárias e despesas orçamentárias. As questões sobre a conceituação eram do tipo “caixas de seleção”, do qual poderiam ser selecionadas todas as características em que os respondentes aceitavam como verdadeiras. Já nas questões sobre os momentos de reconhecimento, o respondente só poderia escolher uma opção, a mais correta.

Na terceira parte, sobre as informações orçamentárias e o processo de convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais, foram realizadas três perguntas. A primeira tinha o objetivo de identificar qual a opinião do respondente em relação ao papel das informações orçamentárias. Seis opções de respostas foram apresentadas, com diferentes funções das informações orçamentárias, devendo ser enumerada de 1 a 6 de acordo com o grau de importância. Em seguida, foi questionado se o município já havia adotado o PCASP e como vinha registrando o detalhamento da execução orçamentária por categoria econômica (corrente e de capital). Essas duas questões podiam ser respondidas assinalando apenas uma alternativa.

Finalmente, na quarta parte, sobre a dificuldade dos municípios no preenchimento dos balanços e demonstrativos fiscais, foi questionado o grau de dificuldade que o profissional contábil enfrentava no preenchimento do RREO, do RGF e dos balanços da Lei 4.320. Foram apresentados todos os quadros e anexos que compunham esses demonstrativos e foi solicitado que o respondente marcasse de 1 a 5, sendo que 1 era pouco difícil ou fácil e 5 muito difícil.

3.3.2. A disponibilização eletrônica

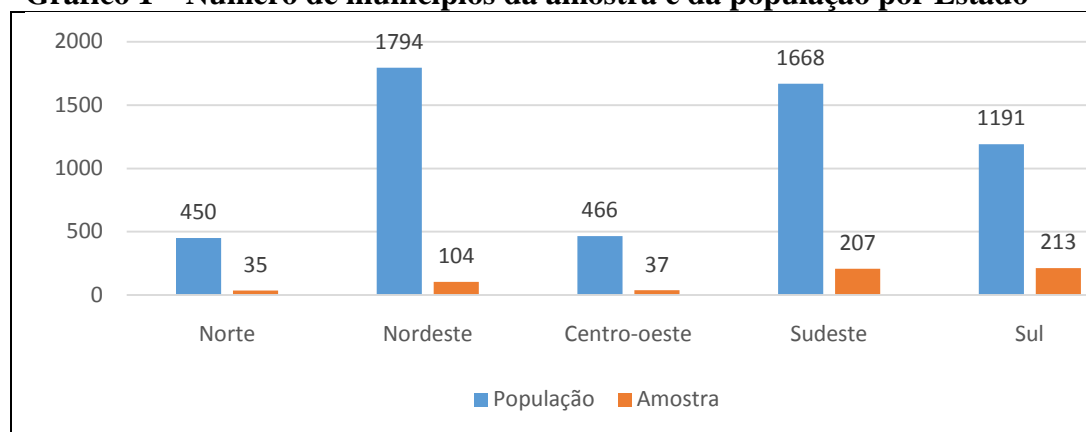
O questionário elaborado através da ferramenta Google Forms, foi disponibilizado pelo período de 18 dias na base de dados do Google Docs®. O período foi compreendido entre os dias 19 de outubro e 4 de novembro. Durante esse intervalo, foram publicadas no sítio da CNM três notícias que davam publicidade ao estudo e que alertavam sobre o prazo de preenchimento. Além disso, foram enviados e-mails para os endereços eletrônicos de contadores e prefeitos da base de dados da confederação. Finalizado o período de coleta, os dados foram tabulados e analisados estatisticamente a partir das ferramentas do software Microsoft Excel®.

4 RESULTADOS E ANÁLISES

4.1 Perfil dos Respondentes

Ao analisar o perfil dos Municípios pesquisados, verificou-se que a amostra contou com Municípios de todas as regiões brasileiras. As participações percentuais das regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste, Sul e Sudeste foram, respectivamente, 7,78%; 5,80%; 7,94%; 12,41% e 17,88%, como pode ser verificado no Gráfico 1. Somando, dessa forma, 10,70% municípios pesquisados no total de todo o país.

Gráfico 1 – Número de municípios da amostra e da população por Estado



Fonte: Elaboração Própria

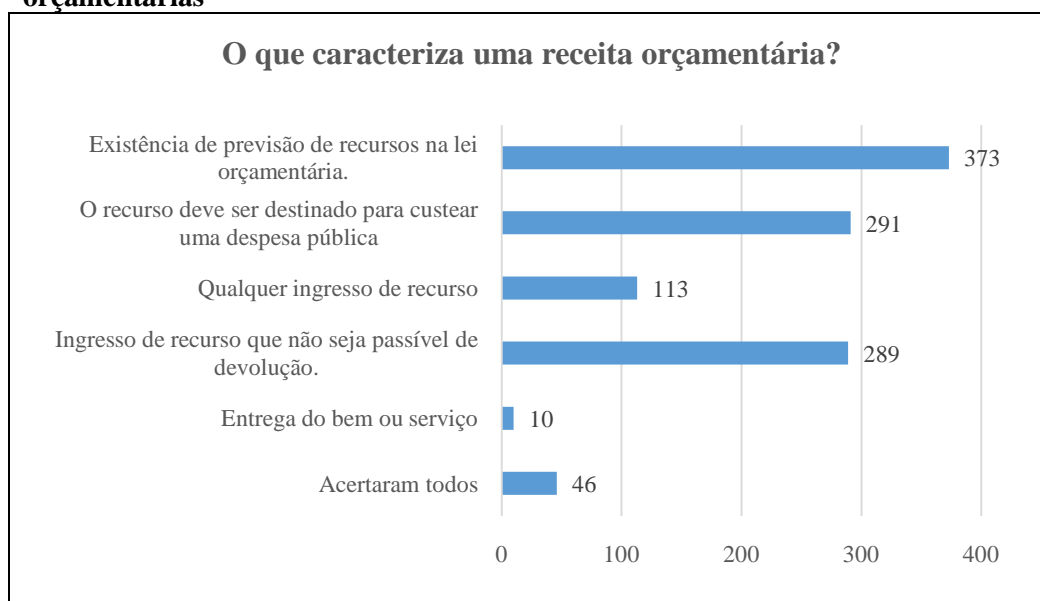
4.2 Caracterização da Receita Orçamentária e da Despesa Orçamentária

Na questão de número 3 (três) do questionário foram oferecidas cinco alternativas para que o gestor ou contabilista pudesse assinalar as que caracterizassem as receitas orçamentárias. Conforme apresentado no referencial teórico, a expectativa é que

os respondentes selecionassem as alternativas “Existência de previsão de recursos na lei orçamentária”, “Ingresso de recurso que não seja passível de devolução” e “o recurso deve ser destinado para custear despesa pública”, que segundo o arcabouço legal representam os critérios de reconhecimento da receita orçamentária.

Apenas 7,7% dos respondentes marcaram estas três alternativas concomitantemente. Verificou-se ainda que 18,96% marcaram a opção "qualquer ingresso de recurso", demonstrando que esses respondentes não conseguem fazer distinção entre ingressos extraorçamentários e receita pública, conforma Gráfico 2.

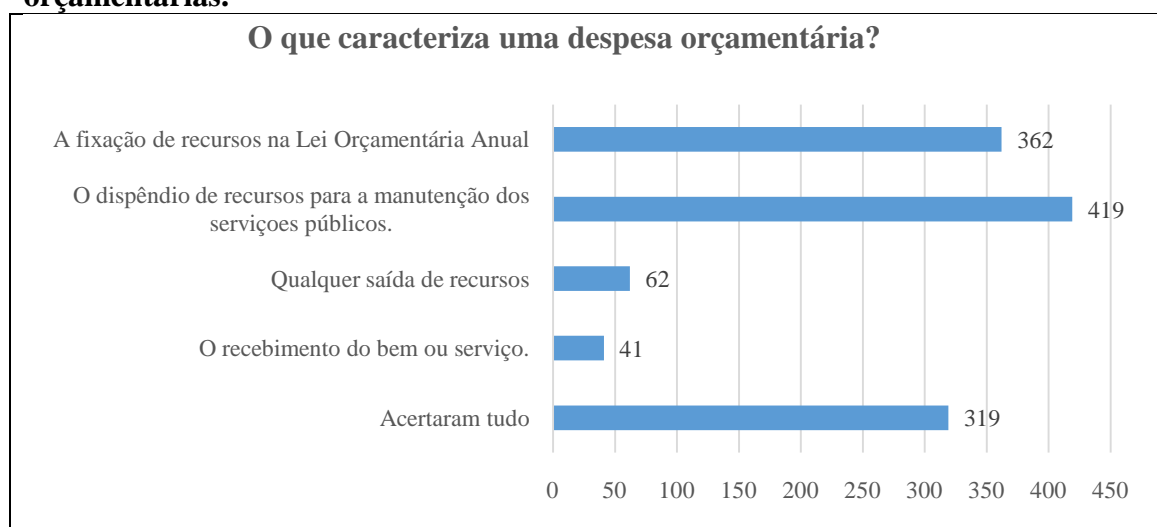
Gráfico 2 – Respostas dos Municípios quanto as características das receitas orçamentárias



Fonte: elaboração própria

Da mesma forma, os municípios foram questionados quanto a conceituação das despesas orçamentárias, com a expectativa que fossem assinaladas as alternativas “a fixação de recursos na Lei Orçamentária Anual” e “o dispêndio de recursos para a manutenção dos serviços públicos”. O Gráfico 3 mostrou que há um maior conhecimento em relação as despesas, uma vez que 53,43% dos respondentes assinalaram as duas alternativas concomitantemente. Entretanto, a porcentagem de profissionais que não marcaram as duas alternativas concomitantemente é elevada, de 46,57%.

Gráfico 3 -Respostas dos Municípios quanto as características das despesas orçamentárias.



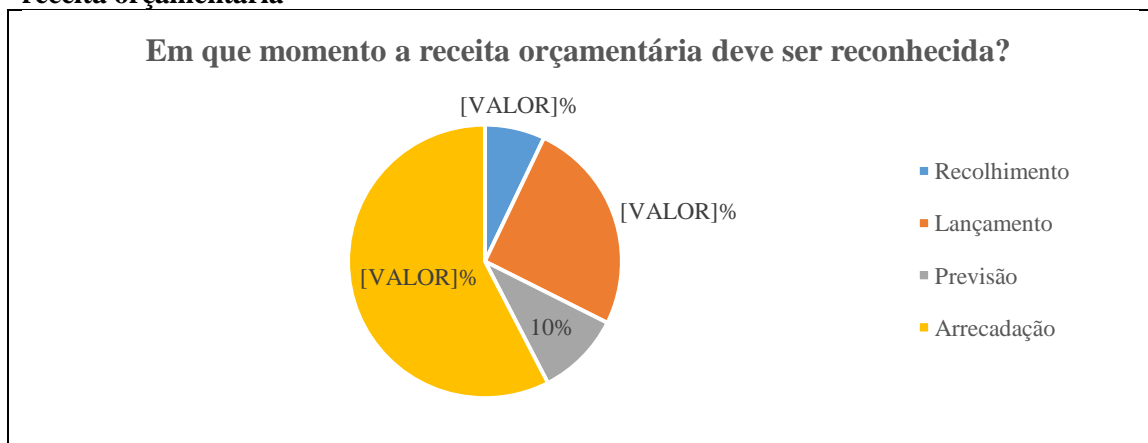
Fonte: elaboração própria

4.3 Reconhecimento da Receita Orçamentária e da Despesa Orçamentária

Foram realizados, também, questionamentos a respeito do momento do reconhecimento das receitas e despesas orçamentária. De acordo com o art. 35 da Lei 4.320/64, pertencem ao exercício financeiro as receitas e despesas orçamentárias arrecadadas e empenhadas respectivamente. Dessa forma, os gestores e contabilistas municipais deveriam marcar as alternativas “arrecadação” como momento de reconhecimento da receita e “empenho” para o da despesa.

Em relação ao momento de reconhecimento das receitas orçamentárias, 57,6% dos respondentes assinalaram a alternativa correta, conforme mostrado no Gráfico 4. Entretanto, 25,3% assinalaram a alternativa “lançamento”, representando que mais de um quarto do total dos profissionais nos municípios pesquisados ainda demonstram fazer confusão entre o tratamento orçamentário e o patrimonial.

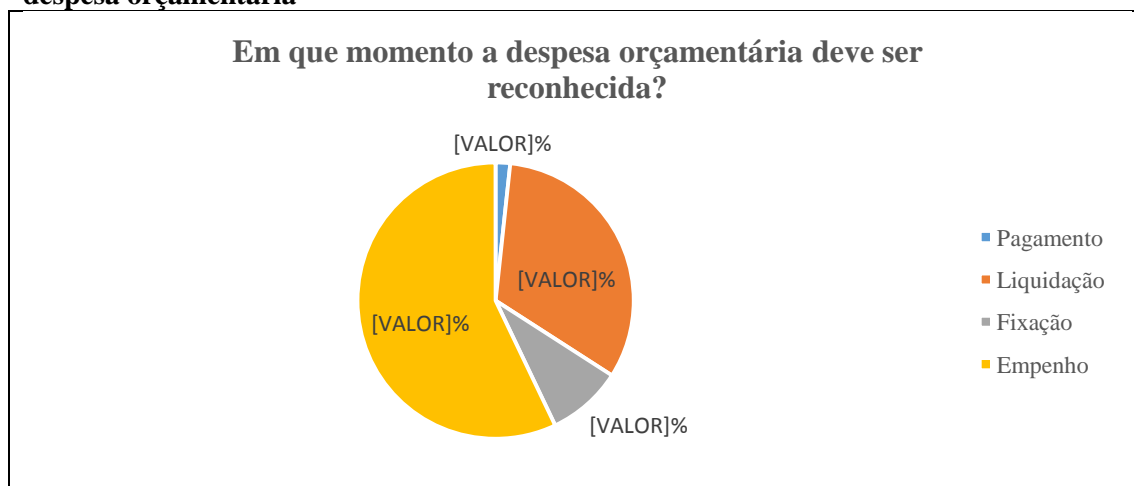
Gráfico 4 – Proporções das respostas recebidas para o momento do reconhecimento da receita orçamentária



Fonte: elaboração própria.

Já em relação ao momento de reconhecimento da despesa orçamentária, 57,1% dos respondentes assinalaram que esse momento se daria no empenho, alternativa correta. Todavia, conforme indicado pelo Gráfico 5, aproximadamente um terço dos respondentes assinalaram a opção “liquidação”, o que indica que a confusão entre os mundos orçamentário e patrimonial é ainda maior na despesa orçamentária.

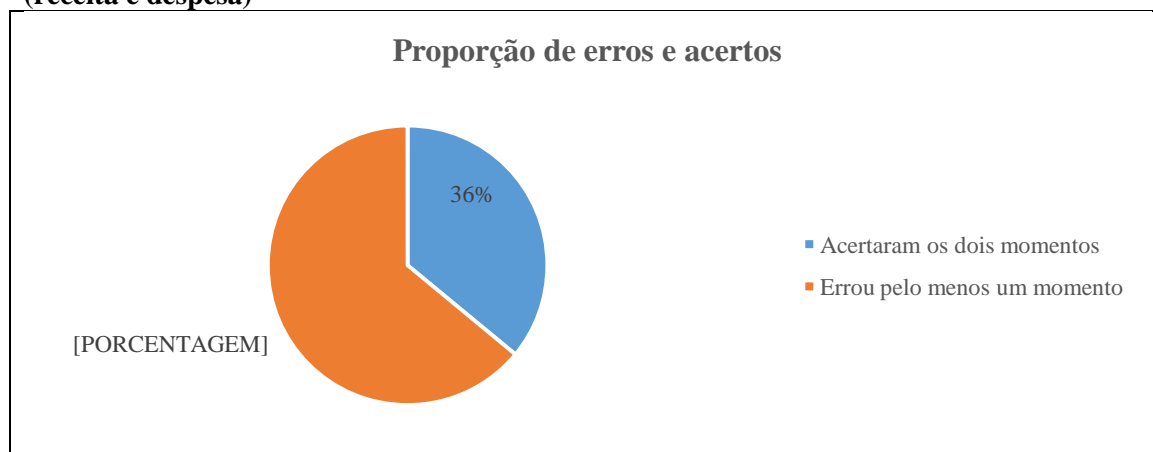
Gráfico 5 – Proporções das respostas recebidas para o momento de reconhecimento da despesa orçamentária



Fonte: elaboração própria

Finalmente, foram analisadas as duas questões de forma conjunta com a intenção de se descobrir quantos gestores ou contabilistas marcaram a opção correta tanto para o momento de reconhecimento da receita orçamentária quanto da despesa orçamentária. O Gráfico 6 mostra que apenas 36% dos respondentes conhecem de forma integral o estabelecido no art. 35 da Lei da 4.320. Portanto, de acordo com a pesquisa, 64% dos respondentes têm dificuldades com a identificação desses momentos, indicando assim, as dificuldades desses profissionais em separar o “mundo orçamentário” do “mundo patrimonial” no contexto da nova contabilidade aplicada ao Setor Público.

Gráfico 6 – Proporções de acertos e erros para ambos os momentos de reconhecimento (receita e despesa)

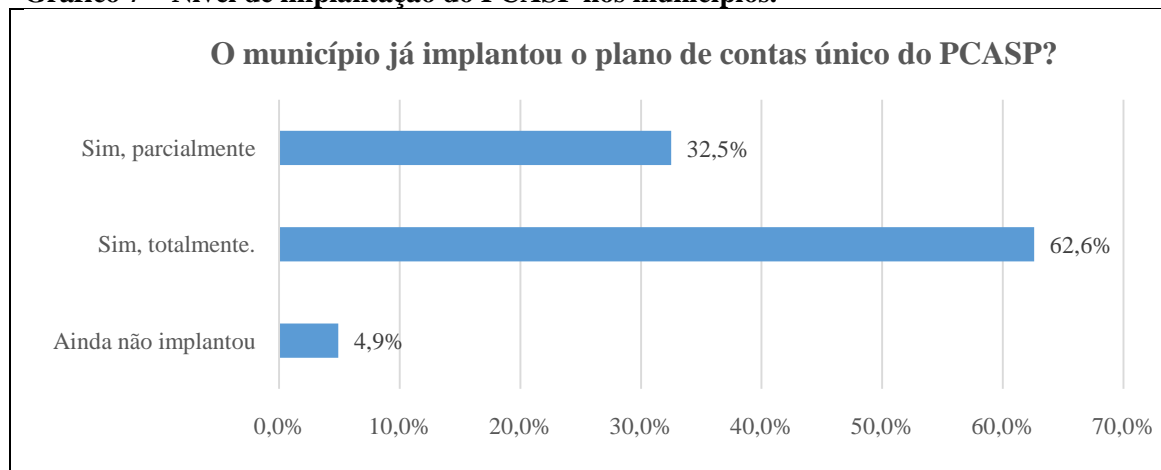


Fonte: elaboração própria

4.4 Implantação do PCASP e registro do detalhamento da execução orçamentária

Em seguida, foi analisada a situação dos municípios quanto a adoção do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP. Foi verificado, conforme Gráfico 7, que 32,5% dos municípios adotaram parcialmente o plano de contas, 62,6% adotaram completamente e 4,9% ainda não iniciaram o processo de implantação. Dessa forma, 37,4% dos municípios ainda não implantaram completamente o PCASP, contrariando o estabelecido pela Portaria STN nº 639/2013, que estabeleceu que a partir do exercício financeiro de 2015 o PCASP deveria ser adotado obrigatoriamente.

Gráfico 7 – Nível de implantação do PCASP nos municípios.

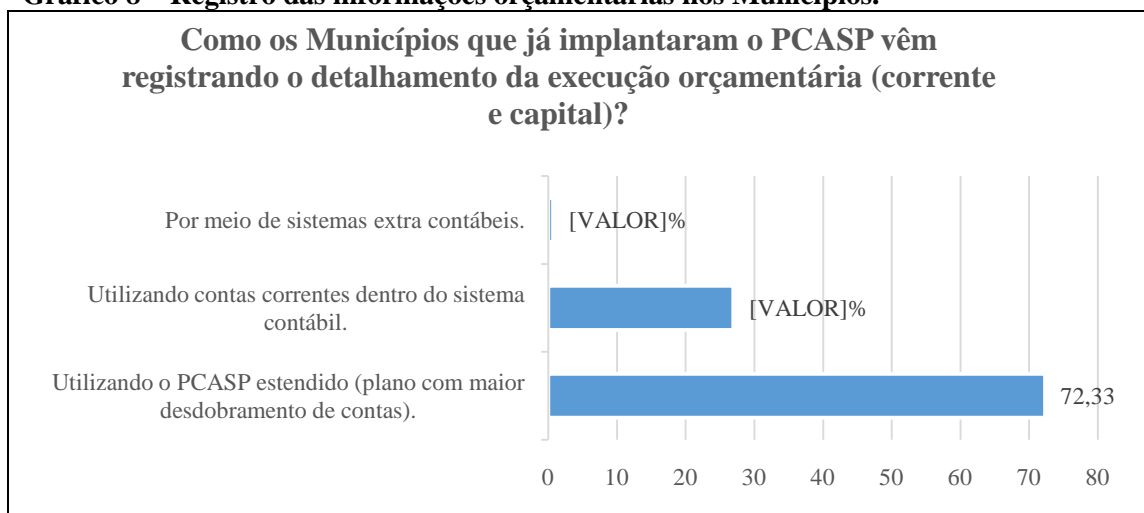


Fonte: elaboração própria

Considerando que os Municípios que adotaram o PCASP deixaram de registrar as receitas orçamentárias e as despesas orçamentárias por categoria econômica, foi questionado como esses entes estavam registrando na contabilidade as informações orçamentárias no nível de detalhamento exigido para o preenchimento dos RREO, RGF e Balanços da Lei 4.320/1964.

Conforme o gráfico 8, 72,33% dos municípios afirmaram que vêm utilizando o PCASP estendido, com maior desdobramento de contas para o detalhamento da execução orçamentária. Em seguida, 26,94% escolheram a segunda alternativa, indicando que utilizavam contas correntes dentro do sistema contábil. Por último, menos de 1% dos municípios assinalaram a terceira alternativa, declarando que faziam o registro dessas informações por meio de sistemas extra contábeis.

Gráfico 8 – Registro das informações orçamentárias nos Municípios.



Fonte: elaboração própria

4.5 Papel das informações orçamentárias

Em seguida foi analisada a importância do papel da informação orçamentária para a gestão Municipal. Foi solicitado que os gestores e contabilistas enumerassem de 1 a 6, do menos importante para o mais importante, os seguintes papéis das informações orçamentárias: i) Controle do Poder Legislativo sobre o Poder Executivo; ii) Fornecer importantes informações para análises gerenciais; iii) Mecanismo de controle da despesa pública; iv) Instrumento de política fiscal; v) Transparência dos gastos públicos e vi) Apenas cumprir exigência legal. Conforme o referencial teórico, as opções ii, iii e v exprimem os aspectos contábeis do orçamento. Já as alternativas i, iv e vi exprimem, respectivamente, os aspectos político, econômico e jurídico.

Uma vez tabulada as respostas e realizado o cálculo da média aritmética das notas obtidas para cada alternativa, foi possível verificar quais aspectos os respondentes julgaram mais importantes. Conforme Tabela 5, as três maiores médias aritméticas correspondem ao aspecto contábil do orçamento. Dessa forma, o resultado indica que na visão dos gestores e contabilistas o orçamento serve, principalmente, para o controle e transparência dos gastos públicos, bem como para fornecer informações importantes para análises gerenciais.

O segundo e o terceiro aspectos mais relevantes foram o econômico e o político, em que o orçamento é visto, respectivamente, como instrumento de política fiscal e de controle do poder legislativo sobre o executivo. Por fim, o aspecto jurídico do

orçamento, é visto como o menos relevante. Nesse sentido, o orçamento é tido como uma ferramenta para cumprimento de exigência legal.

Tabela 5 – Nível de relevância dos papéis das informações orçamentárias.

Papel das informações orçamentárias	Média aritmética das notas
Como controle do Poder Legislativo sobre o Poder Executivo.	2,95
Como fornecedor importantes informações para análises gerenciais	4,26
Como mecanismo de controle da despesa pública.	4,34
Como instrumento de política fiscal	3,45
Como ferramenta de transparência dos gastos públicos	3,97
Como ferramenta para cumprimento de exigência legal	2,07

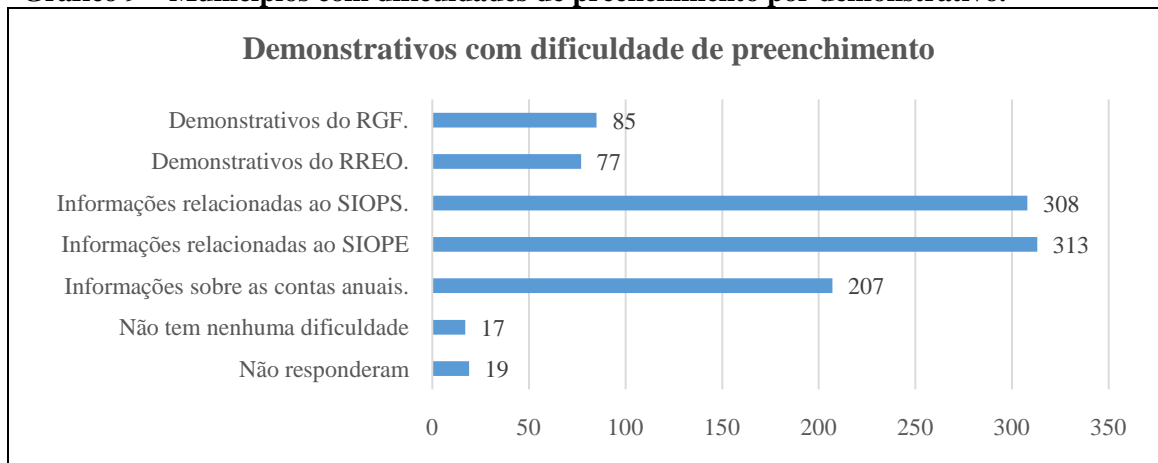
Fonte: elaboração própria

4.6 Demonstrativos que os municípios têm mais dificuldades de preenchimento

Questionados sobre quais demonstrativos apresentavam maior dificuldade de preenchimento a partir da adoção das regras contábeis, verificou-se que os demonstrativos que receberam maiores quantidades de “votos” foram aqueles relacionados ao SIOPS e o SIOPE, com 51,67% e 52,51 dos respondentes se queixando de dificuldades (Gráfico 9). Conforme abordado no referencial teórico, tanto o SIOPS como o SIOPE são sistemas de informações que exigem o preenchimento de informações de natureza fundamentalmente orçamentárias, e têm como principais finalidades comprovar a aplicação mínima de recursos nas áreas da saúde e da educação, levando-se a depreender que dificuldades dessa natureza podem prejudicar os usuários que dependem dessas informações no processo decisório.

Em terceiro lugar, com mais de um terço dos respondentes estão as contas anuais, que são preenchidas basicamente com informações patrimoniais. Por fim, os demonstrativos do RREO e RGF foram indicados como aqueles com menores dificuldades de preenchimento, com aproximadamente 15% e 13% de queixas.

Gráfico 9 – Municípios com dificuldades de preenchimento por demonstrativo.

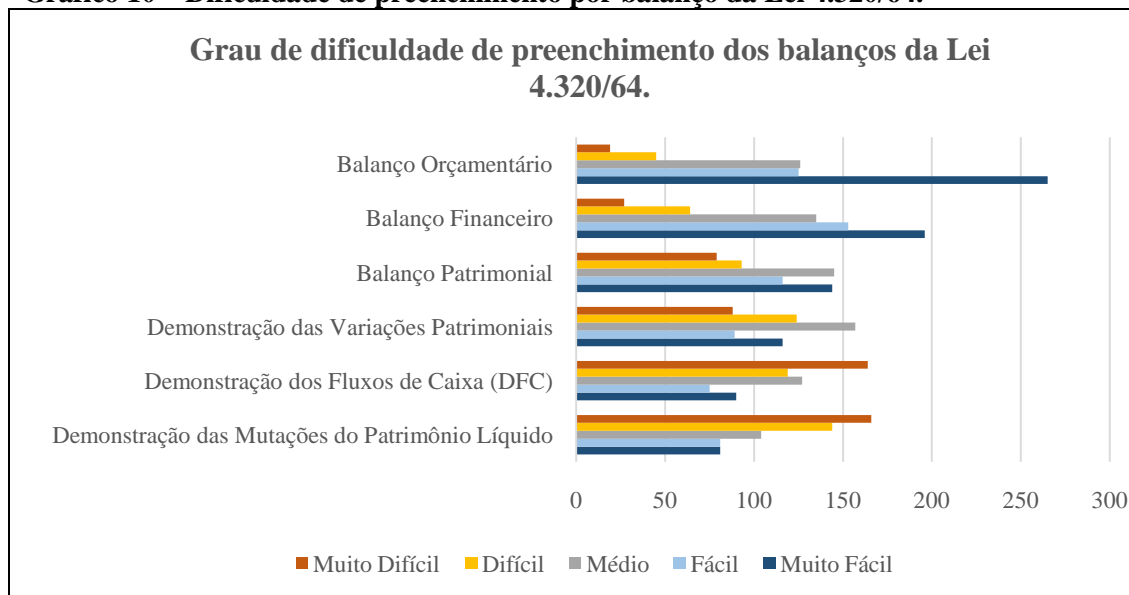


Fonte: elaboração própria

4.7 Dificuldade de preenchimento dos balanços da Lei 4.320/64

Com a finalidade de se obter informações sobre o grau de dificuldade dos gestores e contabilistas dos Balanços Públicos da Lei 4.320/64, foi pedido que os respondentes classificassem seu nível de 1 a 5, sendo 1 muito fácil e 5 muito difícil. Os resultados podem ser observados no Gráfico 10.

Gráfico 10 – Dificuldade de preenchimento por balanço da Lei 4.320/64.



Fonte: elaboração própria

Em seguida, a partir do cálculo da dificuldade média para cada Balanço, foi analisado se há alguma relação entre a dificuldade verificada no preenchimento e as informações exigidas pelo demonstrativo, conforme Tabela 6.

Tabela 6 – Relação entre informações preenchidas e dificuldade média de preenchimento dos balanços da Lei 4.320/64.

Balanços da Lei 4.320/64	Preenchido com informações orçamentárias?	Dificuldade média
Balanço Orçamentário	Totalmente	2,01
Balanço Financeiro	Parcialmente	2,26
Balanço Patrimonial	Não necessita	2,73
Demonstração das Variações Patrimoniais	Não necessita	2,96
Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)	Não necessita	3,33
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	Não necessita	3,40

Fonte: elaboração própria

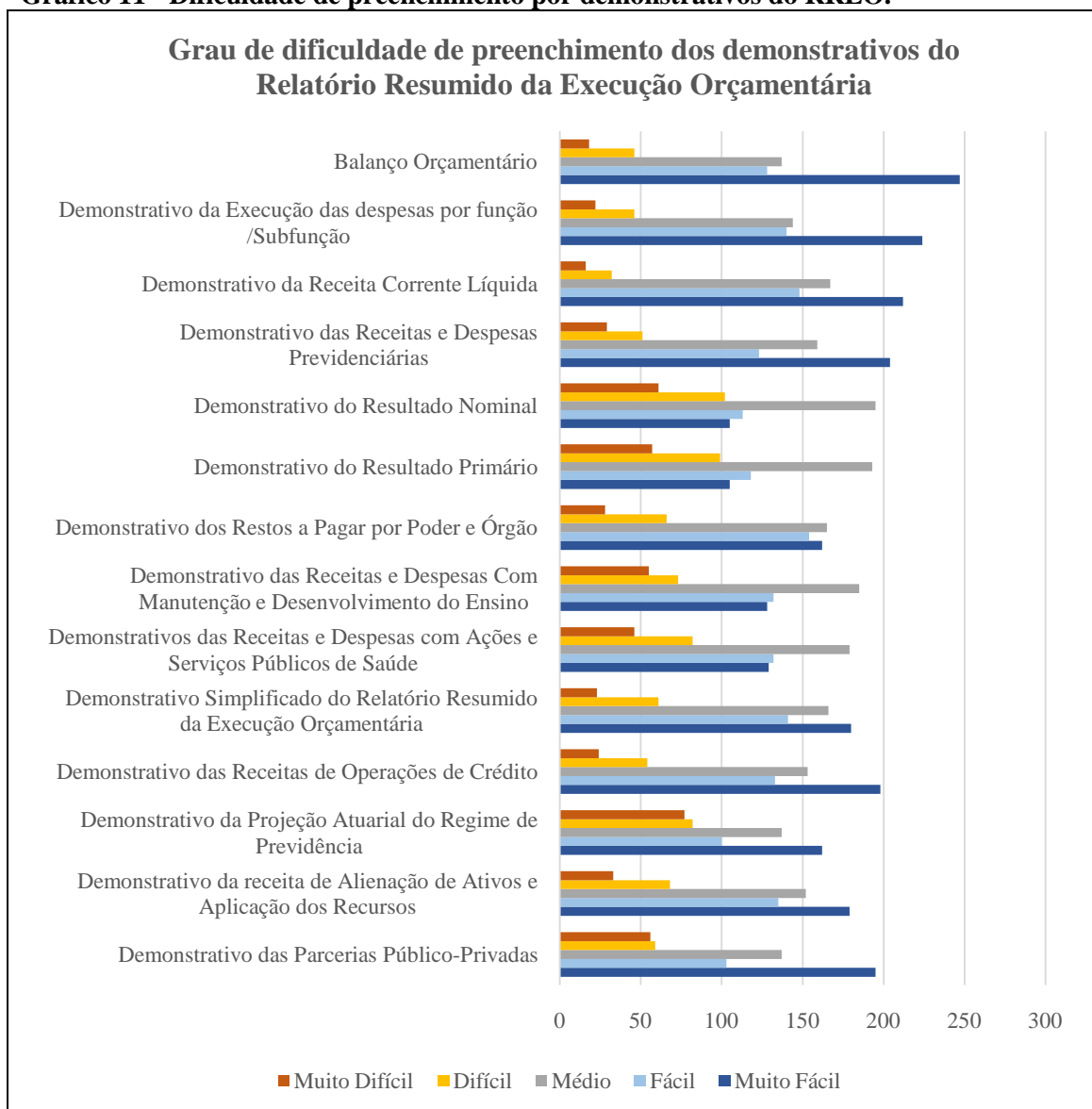
Tomando como base os dados coletados, verificou-se que as maiores dificuldades de preenchimento por parte dos respondentes estão concentradas no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, na Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) e na Demonstração das Mutações de Patrimônio Líquido, justamente as demonstrações que sofreram maiores alterações de preenchimento a partir das novas regras.

É interessante notar que esses demonstrativos exigem quase que completamente apenas informações patrimoniais em seu preenchimento. Conclui-se então que os municípios estão tendo maiores problemas em identificar as informações patrimoniais do que as orçamentárias para o preenchimento dos balanços da Lei 4.320/64.

4.8 Dificuldade de preenchimento dos demonstrativos do RREO

Na análise dos demonstrativos do RREO, a metodologia foi a mesma aplicada para os balanços da Lei 4.320. Dessa forma, de acordo com o Gráfico 11, todos os anexos aparentaram ter complexidades semelhantes. Em todos eles, o número de respondentes que indicaram facilidade no preenchimento foi maior dos que queixavam de embaraços.

Gráfico 11 - Dificuldade de preenchimento por demonstrativos do RREO.



Fonte: elaboração própria

Os demonstrativos com maiores médias de dificuldades, como pode ser visto na Tabela 7, foram: Anexo 5 - Demonstrativo do Resultado Nominal; Anexo 6 - Demonstrativo do Resultado Primário; Anexo 10 - Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime de Previdência; Anexo 8 - Demonstrativo das Receitas e Despesas Com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino e Anexo 12 - Demonstrativos das Receitas e Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde. Novamente, é importante notar que o demonstrativo visto como de preenchimento mais complexo é elaborado parcialmente com informações de natureza patrimonial.

Tabela 7 – Relação entre informações preenchidas e dificuldade média de preenchimento dos demonstrativos do RREO.

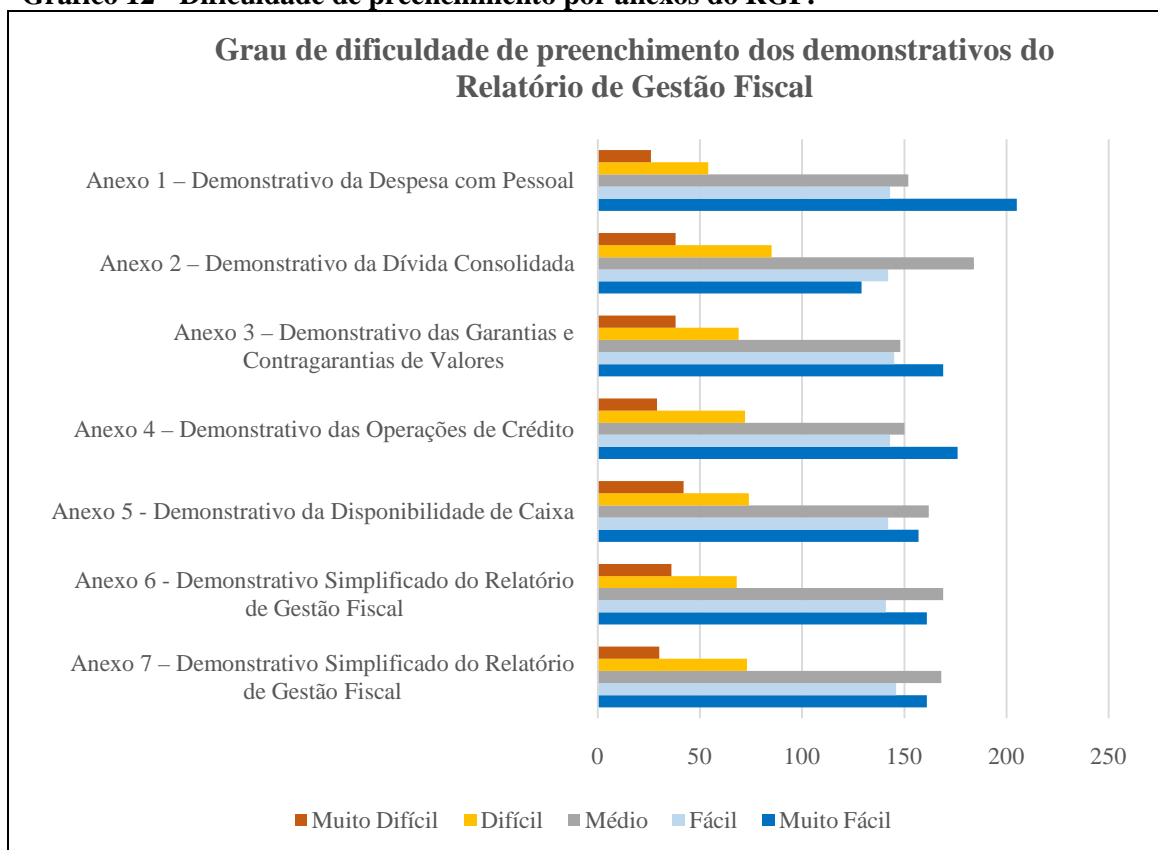
Anexos do Relatório Resumido da Execução Orçamentária	Preenchido com informações orçamentárias?	Dificuldademédia
Anexo 1 - Balanço Orçamentário	Totalmente	2,06
Anexo 2 - Demonstrativo da Execução das despesas por função /Subfunção.	Totalmente	2,13
Anexo 3 - Demonstrativo da Receita Corrente Líquida	Majoritariamente	2,11
Anexo 4 - Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias	Totalmente	2,25
Anexo 5 - Demonstrativo do Resultado Nominal	Parcialmente	2,82
Anexo 6 - Demonstrativo do Resultado Primário	Totalmente	2,79
Anexo 7 - Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão	Totalmente	2,38
Anexo 8 - Demonstrativo das Receitas e Despesas Com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino	Totalmente	2,64
Anexo 9 - Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital	Totalmente	2,24
Anexo 10 - Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime de Previdência	Totalmente	2,66
Anexo 11 - Demonstrativo da receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos	Majoritariamente	2,37
Anexo 12 - Demonstrativos das Receitas e Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde	Majoritariamente	2,62
Anexo 13 - Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas.	Parcialmente	2,41
Anexo 14 - Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária	Majoritariamente	2,31

Fonte: elaboração própria

4.9 Dificuldade de preenchimento dos anexos do RGF

Nos anexos do RGF, a metodologia de análise e coleta de dados foi a mesma utilizada nos balanços da Lei 4.320 e nos demonstrativos do RREO. Da mesma forma que o ocorrido nos demonstrativos do RREO, também houve um padrão entre os graus de dificuldades nos anexos do RGF. Em todos eles, os municípios alegaram ter mais facilidade do que se queixaram de embaraços no preenchimento, conforme pode ser confirmado no Gráfico 12.

Gráfico 12 - Dificuldade de preenchimento por anexos do RGF.



Fonte: elaboração própria

A Tabela 8, demonstra que o demonstrativo que apresentou maior média de queixas foi o Anexo 2 – Demonstrativo da Dívida Consolidada, que é minoritariamente elaborado com informações orçamentárias. Além disso, o demonstrativo com menor média foi o Anexo 1 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal, que é majoritariamente elaborado com informações orçamentárias. Essas constatações corroboram com a constatação anterior, que os municípios parecem ter maiores dificuldades com o tratamento das informações patrimoniais dos que com as informações orçamentárias.

Tabela 8 – Relação entre informações preenchidas e dificuldade média de preenchimento dos anexos do RGF.

Anexos do Relatório de Gestão Fiscal	Preenchido com informações orçamentárias?	Dificuldade média
Anexo 1 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal	Majoritariamente	2,22
Anexo 2 – Demonstrativo da Dívida Consolidada	Minoritariamente	2,58
Anexo 3 – Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores	Minoritariamente	2,41
Anexo 4 – Demonstrativo das Operações de Crédito	Minoritariamente	2,35
Anexos 5 – Demonstrativo da disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar	Parcialmente	2,46

Anexos 6 - Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal	Minoritariamente	2,42
---	------------------	------

Fonte: elaboração própria

4.10 Relação geral entre a dificuldade de preenchimento dos demonstrativos e as informações requeridas

Para concluir sobre a relação dada entre as informações exigidas pelos demonstrativos e a dificuldade média de preenchimento, foram calculados estes índices para três grupos de demonstrativos de acordo com a necessidade de informações orçamentárias. O resultado pode ser conferido na tabela 9.

Tabela 9 – Relação entre informações preenchidas e dificuldade média de preenchimento dos demonstrativos.

Anexos	Dificuldade média
Totalmente ou majoritariamente preenchido com informações orçamentárias	2,34
Parcialmente preenchido com informações orçamentárias	2,49
Minoritariamente ou não preenchidos com informações orçamentárias	2,77

Fonte: elaboração própria

Mais uma vez, pode-se perceber que aqueles demonstrativos patrimoniais são aqueles com maiores dificuldades de preenchimento e que os demonstrativos orçamentários apresentam menor número de queixas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo analisar como são utilizadas as informações orçamentárias no contexto da nova contabilidade aplicada ao Setor Público, a partir da revisão bibliográfica e normativa sobre a utilização das informações orçamentárias no âmbito da Administração Pública brasileira e dos resultados objetivos mediante questionário aplicado aos contabilistas e gestores municipais responsáveis pela elaboração dos balanços públicos e demonstrativos fiscais.

A revisão da literatura mostrou que para ser caracterizada como receita orçamentária, a receita pública deve ser precedida de ingresso de recursos, que estes não sejam passíveis de devoluções e que sejam destinados a executar despesas públicas. Por outro lado, a despesa orçamentária caracteriza-se por ser dispêndios realizados para a manutenção dos serviços públicos autorizadas pela Lei de Orçamentos.

Além disso, o momento de reconhecimento das receitas orçamentárias e despesas orçamentárias são, respectivamente, a arrecadação e o empenho. Esse regime orçamentário é tido como misto e não deve ser confundido com o regime contábil.

De acordo com o resultado da pesquisa, foi verificado que menos de 8% dos respondentes conseguem identificar concomitantemente os critérios que caracterizam a existência da receita orçamentária e da despesa orçamentária.

Com relação ao momento do reconhecimento desses valores, 64% dos respondentes têm dificuldades em identificar que a receita orçamentária deve ser reconhecida no momento da sua arrecadação e que pertencem ao exercício a despesa nele legalmente empenhada, mostrando que os contadores municipais têm dificuldades em separar o “mundo orçamentário” do “mundo patrimonial” no contexto da nova contabilidade aplicada ao Setor Público.

Em relação ao PCASP, de adoção obrigatória a partir do exercício financeiro de 2015, os resultados indicam que aproximadamente 63% dos municípios já realizaram a adoção. Dentre esses municípios, o método escolhido majoritariamente para o acompanhamento da execução orçamentária por categoria econômica, necessário para o preenchimento dos balanços e demonstrativos fiscais, foi a utilização do PCASP com um maior detalhamento de contas.

Quanto a análise das dificuldades de preenchimento dos demonstrativos, pode verificar que, de modo geral, aqueles que necessitam de informações orçamentárias são vistos como mais fáceis de preencher do que aqueles que necessitam de informações

patrimoniais. Entretanto, destacam-se os anexos do RGF referentes a comprovação de aplicação dos mínimos constitucionais mínimos em saúde e educação, os de número 8 e 12, que foram julgados como demonstrativos orçamentários de maior dificuldade de preenchimento. Dessa forma, a confusão entre os conceitos orçamentários pode gerar prejuízos nas políticas públicas de saúde e educação, dado o risco de erros de mensuração nos valores informados nos demonstrativos.

Para futuras pesquisas recomenda-se que novos estudos sejam efetuados para analisar se as dificuldades aqui apresentadas foram superadas.

REFERÊNCIAS

ALYRIO, R.D. **Metodologia Científica**. PPGEN: UFRRJ, 2008.

BRASIL. **Lei Complementar nº. 101 de 4 de maio de 2000**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm> Acesso em: 16 de outubro de 2015.

_____. **Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios**, Brasília:Secretaria do Tesouro Nacional, 2014

_____. **Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Demonstrativos Fiscais**, Brasília:Secretaria do Tesouro Nacional, 2014

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Manual Técnico de Orçamento**. Edição 2014. Brasília: SOF, 2013. Disponível em: . Acesso em: 23 mar. 2015.

_____. Ministério da Saúde. **Adequação do SIOPS aos Novos Padrões da Contabilidade Pública Brasileira**, 2015. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/445678/CPU_M%C3%B3dulo+14_Cartilha-SIOPS-PCASP.pdf/505c242d-688d-44f8-ae81-9aaed4c52632> Acesso em 15 de novembro de 2015.

BURKHEAD, Jesse. **Orçamento público**. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 1971.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Comunicação CFC. **Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil**,2008. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/downloads/CCASP_Orientacoes_Estrategicas_Contabilidade.pdf>. Acesso em 15 de novembro 2015.

CRUVINEL, Daniel Pereira; LIMA, Diana Vaz. **Adoção do regime de competência no setor público brasileiro sob a perspectiva das normas brasileiras e internacionais de contabilidade.** Revista de educação e pesquisa em contabilidade, Brasília, v. 5, n. 3, art. 4, p. 69-85, set/dez. 2011.

DALFOVO, Michael Samir; LANA, Rogério Adilson; SILVEIRA, Amélia. **Métodos quantitativos e qualitativos: um resgate teórico.** Revista Interdisciplinar Científica Aplicada, Blumenau, v.2, n.4, p.01- 13, Sem II. 2008

DIEHL, Astor Antonio. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas.** São Paulo: Prentice Hall, 2004.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica.** Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo. **Métodos de pesquisa.** PLAGEDER, 2009.

GIACOMONI, James. **Orçamento público.** São Paulo: Atlas, 2010

HABSKOST, Fernando Tadeu Soledade. **Contabilidade Governamental: Uma Abordagem Prática.** 1. Ed. Porto Alegre: Sagra, 1991.

HADDAD, Rosaura C. MOTA, Francisco G. L. **Contabilidade Pública.** CAPES, 2010

LIMA, Diana Vaz de & CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade Pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem).** 3ª ed. São Paulo, 2007.

MONTEIRO, Bento Rodrigo Pereira. **Aplicabilidade do orçamento público por regime de competência no modelo orçamentário brasileiro.** Brasília, 2012

MORGADO, Laerte Ferreira. **O orçamento público e a automação do processo orçamentário.** 2011. Disponível em

<<http://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:redede.virtual.bibliotecas:artigo.revista:2011;1000970122>> Acesso em 27 de outubro de 2015.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Brasília: autor-editor, 2009.

NETO, Orion Augusto Platt et al. Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 1, p. 75-94, 2009.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública: Um Enfoque na Contabilidade Municipal**. Atlas. São Paulo, 2003.

VERGARA, S. C. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

APÊNDICE

Pesquisa sobre o papel e a utilização das informações orçamentárias

A Confederação Nacional de Municípios está realizando pesquisa sobre o papel das informações orçamentárias e sobre a sua utilização no contexto da nova contabilidade aplicada ao Setor Público. O estudo ajudará a Confederação na defesa dos interesses dos municípios e na elaboração de políticas públicas que visem a superação de dificuldades a respeito do tema.

Para isso, pedimos para que os responsáveis pelo preenchimento dos demonstrativos fiscais dos municípios respondam o seguinte questionário:

Nome do Município:

UF:

O que caracteriza uma receita orçamentária?

Marque mais de uma, se necessário.

- ☐ Existência de previsão de recursos na lei orçamentária.
- ☐ Ingresso de recurso que não seja passível de devolução.
- ☐ O recurso deve ser destinado para custear uma despesa pública.
- ☐ Qualquer ingresso de recurso.
- ☐ Entrega do bem ou serviço.

O que caracteriza uma despesa orçamentária?

Marque mais de uma, se necessário.

- ☐ A fixação de recursos na Lei Orçamentária Anual.
- ☐ O dispêndio de recursos para a manutenção dos serviços públicos.
- ☐ Qualquer saída de recursos.
- ☐ O recebimento do bem ou serviço.

Em que momento a receita orçamentária deve ser reconhecida?

- ☒ Previsão
- ☒ Lançamento

- ☒
 - ☐
☒ Arrecadação
- ☒ Recolhimento

Em que momento a despesa orçamentária deve ser reconhecida?

- ☐
☒ Fixação
- ☐
☒ Empenho
- ☐
☒ Liquidação
- ☐
☒ Pagamento

O município já implantou o plano de contas único do PCASP?

- ☐
☒ Sim, totalmente.
- ☐
☒ Sim, parcialmente
- ☐
☒ Ainda não implantou

Como o Município vem registrando o detalhamento da execução orçamentária (corrente e capital)?

- ☐
☒ Utilizando o PCASP estendido (plano com maior desdobramento de contas).
- ☐
☒ Utilizando contas correntes dentro do sistema contábil.
- ☐
☒ Por meio de sistemas extra contábeis.
- ☐
☒ Outro:

Em sua opinião, qual é o papel das informações orçamentárias?

Colocar na ordem do menos importante (1) para o mais importante (6)

	1	2	3	4	5	6
<div> <div>Controle do Poder Legislativo sobre o Poder Executivo.</div> <div> <input checked="" type="radio"/> <input checked="" type="radio"/> <input checked="" type="radio"/> <input checked="" type="radio"/> <input checked="" type="radio"/> <input checked="" type="radio"/> </div> </div>						
<div> <div>Fornecer importantes informações para análises gerenciais.</div> <div> <input checked="" type="radio"/> <input checked="" type="radio"/> <input checked="" type="radio"/> <input checked="" type="radio"/> <input checked="" type="radio"/> <input checked="" type="radio"/> </div> </div>						

	1	2	3	4	5	6
Mecanismo de controle da despesa pública.	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Instrumento de política fiscal.	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Transparência dos gastos públicos.	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Apenas cumprir exigência legal.	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>

Em quais demonstrativos você tem encontrado mais dificuldade em preencher as informações orçamentárias?

Marque mais de uma, se necessário.

- ☐ Demonstrativos do RGF.
- ☐ Demonstrativos do RREO.
- ☐ Informações sobre as contas anuais.
- ☐ Informações relacionadas ao SIOPS.
- ☐ Informações relacionadas ao SIOPE
- ☐ Outro:

Relativamente às informações orçamentárias, classifique de 1 a 5 o grau de dificuldade de preenchimento dos balanços da Lei 4.320/64.

Coloque 1 para “pouco difícil” e 5 para “muito difícil”.

	1	2	3	4	5
Balanco Orçamentário	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>

	1	2	3	4	5
Balanco Financeiro	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Balanco Patrimonial	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Demonstração das Variações Patrimoniais	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>

Classifique de 1 a 5 o grau de dificuldade de preenchimento dos demonstrativos do Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

Coloque 1 para “pouco difícil” e 5 para “muito difícil”.

	1	2	3	4	5
Balanco Orçamentário	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Demonstrativo da Execução das despesas por função /Subfunção	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Demonstrativo da Receita Corrente Líquida	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Demonstrativo das Receitas e	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>

	1	2	3	4	5
Despesas Previdenciárias;					
Demonstrativo do Resultado Nominal	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Demonstrativo do Resultado Primário;	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão;	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Demonstrativo das Receitas e Despesas Com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino;	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Demonstrativos das Receitas e Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>

	1	2	3	4	5
Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime de Previdência	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Demonstrativo da receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas.	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>

Classifique de 1 a 5 o grau de dificuldade de preenchimento dos anexos do Relatório de Gestão Fiscal.

Coloque 1 para “pouco difícil” e 5 para “muito difícil”.

	1	2	3	4	5
Anexo 1 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Anexo 2 – Demonstrativo da Dívida Consolidada	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Anexo 3 – Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>

	1	2	3	4	5
Anexo 4 – Demonstrativo das Operações de Crédito	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Anexo 5 - Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Anexo 6 - Demonstrativo dos Restos a Pagar	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Anexo 7 – Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Enviar					